



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10166.721520/2014-24
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.993 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IPI
Recorrente BRASAL REFRIGERANTES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009, 01/10/2010 a 30/09/2012

DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS

A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI.

CRÉDITO FICTO DO ART. 6º DO DECRETO-LEI 1.435/75.

Não se tratando os insumos de matérias-primas agrícolas e/ou extrativas vegetais de produção regional, não há direito ao creditamento ficto.

MULTAS. EXCLUSÃO. ART. 486, II, DO RIPI/2002.

Com base no art. 486, II, "a" do RIPI/2002 e no art. 567, II, do RIPI 2010, exclui-se a penalidade em relação àqueles que agiram de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma:

I) por maioria de votos, para excluir a multa de ofício com base no art. 486, II, do RIPI/2002 e art. 567, II, do RIPI/2010, quanto aos fatos geradores em relação aos quais o contribuinte se comportou segundo o entendimento firmado pela CSRF. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Jorge Freire e Maria Aparecida Martins de Paula, que consideraram que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim;

II) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto às demais matérias. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, que deram provimento ao recurso por aplicarem a decisão do mandado de segurança coletivo à recorrente. A Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz apresentou declaração de voto.

(assinado eletronicamente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente e redator designado.

(assinado eletronicamente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

(assinado eletronicamente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Versam os autos lançamento de ofício de IPI tendo em vista as glosas de créditos fictos do art. 6º do Decreto-lei 1.435/75 dos concentrados adquiridos da empresa Recofarma. O procedimento fiscal, informa o Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 1290/1301), teve início em face da verificação da legitimidade dos créditos declarados nas PER/DCOMP listadas às fls. 1291, sendo a empresa intimada a apresentar as notas fiscais de aquisição de produtos da Recofarma.

Intimada, a empresa informou que há, em relação ao IPI, coisa julgada no mandado de segurança coletivo (MSC) 91.0047783-4 assegurando aos associados da Associação dos Fabricantes de Coca-Cola, estando a fiscalizada entre aqueles, o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos do referido imposto oriundos da Zona

Franca de Manaus (concentrados) e utilizados para fabricação de refrigerantes. Afirma o Fisco que o referido MSC foi impetrado em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, pelo que entende que seus efeitos não se aplicam à empresa fiscalizada estabelecida no Distrito Federal.

Também a fornecedora de concentrados, Recofarma, foi intimada a informar e comprovar se os concentrados fornecidos à Brasal Refrigerantes S/A foram elaborados com matérias-primas agrícolas e vegetais de produção regional nos termos do inciso III do art. 82 do RIPI/2002 e inciso III do art. 95 do RIPI/2010, além de cópias das Resoluções aprovadas pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, emitidas na aprovação de projetos industriais para a produção de concentrados vigentes a partir de 01/2009, e de seus respectivos dos Pareceres Técnicos. Igualmente foi intimada a empresa Agropecuária Jayoro, fornecedora da Recofarma, a indicar os produtos que vendeu para esta no período abarcado pela ação fiscal.

Analisando o Livro RAIPI, verificou a fiscalização que os créditos calculados sobre a aquisição de concentrados da Recofarma são informados no Demonstrativo de Créditos na linha "005-Outros Créditos", tendo a Brasal indicado as notas fiscais e respectivos itens dessas notas fiscais que compuseram os créditos investigados, além de apresentar cópia das notas fiscais emitidas pela empresa Recofarma.

Com o intuito de avaliar se os concentrados fornecidos pela Recofarma poderiam ser considerados isentos com arrimo no art. 6º do Decreto-lei 1.435/75, foi a mesma intimada a informar e comprovar se os concentrados fornecidos à Brasal Refrigerantes S/A, no período sob fiscalização, foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. Intimada a apresentar cópias das Resoluções aprovadas pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, emitidas na aprovação de projetos industriais para a produção de concentrados, vigentes a partir de 01/2009, a Recofarma respondeu nos seguintes termos:

1 – A RECOFARMA, domiciliada na Zona Franca de Manaus – ZFM é beneficiária dos incentivos fiscais previstos no Decreto-lei 288, art. 7º e 9º e no Decreto-lei 1.435, art. 6º, em virtude de industrializar produtos de acordo com projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA – CAS.

Nos termos do Decreto nº 7.139, de 10 de março de 2010, o Governo fixou a competência dos Órgãos constitutivos da SUFRAMA, atribuindo ao seu Conselho de Administração, na condição de órgão superior de deliberação, a competência privativa para aprovar “os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, bem como estabelecer normas, exigências, limitações e condições para a aprovação dos referidos projetos”. O Ministro da Fazenda integra referido Conselho, e pode designar um representante do Ministério para substituí-lo.

Em consequência, as Resoluções baixadas pelo CAS, no exercício dessa competência, tem natureza constitutiva de direito e configuram as condições e requisitos legais para a fruição da isenção, previstas no art. 176 do Código Tributário Nacional.

Na esfera normativa, a Resolução CAS nº 201, de 2001, dispõe sobre o acompanhamento e a fiscalização quanto ao cumprimento dos requisitos por parte das empresas beneficiárias, como condição para o gozo dos benefícios.

Com base no disposto no art. 57 dessa Resolução, o CAS pode cancelar os benefícios fiscais das empresas que venham a descumprir as obrigações que assumiram quando da aprovação dos seus projetos. O art. 58, em especial, dispõe textualmente que “A Suframa enviará comunicado a Secretaria da Receita Federal (SRF) sempre que comprovar o não cumprimento do PPB ou de outros compromissos assumidos pela empresa quando da aprovação do projeto, para os atos de competência privativa daquele Órgão”.

O artigo 179 do Código Tributário Nacional determina que a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei.

*Com fulcro no artigo 179 do CTN, o despacho da autoridade administrativa, suficiente a comprovar a isenção de que goza a Requerente no período de janeiro de 2008 até a presente data é a **Resolução Suframa nº 298, de 11/12/2007**, que anexamos à presente.*

2 – No que se refere às matérias-primas empregadas em cada concentrado comercializado para a Brasal Refrigerantes S/A, a Requerente informa que o Demonstrativo de Coeficiente de Redução do Imposto de Importação (DCRE), apresentado à Receita Federal do Brasil, contém a relação de todos os insumos utilizados, sejam importados ou nacionais e, neste último caso, aqueles produzidos a partir de produtos agrícolas regionais na Amazônia, ficando explicitado que estes últimos são: o açúcar obtido a partir da cana de açúcar, utilizada para a produção do caramelo, do álcool neutro e do ácido cítrico; a semente de guaraná, utilizado na produção do respectivo extrato; adquiridos da Agropecuária Jayoro Ltda., localizada no município de Presidente Figueiredo, Estado do Amazonas, e inscrita no CNPJ/MF sob o número 05.827.977/0001-99. Note-se que, pelo exame das referidas DCREs, vê-se que, em todos e em cada um dos concentrados, há alguns desses componentes nacionais obtidos pela utilização de matéria-prima regional.

De imediato, a Requerente anexa a esta petição as DCREs relativas aos concentrados de Coca-Cola, Coca-Cola Zero, Guaraná Kuat, Fanta Uva, Fanta Laranja, Fanta Laranja Zero, Aquarius Fresh Uva, Aquarius Fresh Abacaxi Menta, que constituem, em seu conjunto, mais de 90% de sua produção.

Após analisar o fundamento legal da isenção e do creditamento ficto a que alude o art. 6º do DL 1.435/75, entendeu o Fisco que a Recofarma não utiliza diretamente matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional em seu processo industrial, exceto semente de guaraná na elaboração do concentrado de guaraná. Concluiu,

também, que o açúcar é um produto industrializado que a Recofarma adquire da empresa Agropecuária Jayoro Ltda. Intimada esta empresa a relacionar os produtos fornecidos à Recofarma no período fiscalizado e informar se os produtos relacionados utilizavam matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional em sua fabricação, a empresa esclareceu:

Em atendimento ao termo em referência, informamos:

1. No período de 01/2009 a 10/2012, fornecemos à RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA (CNPJ 61.454.393/0001-06):

açúcar cristal – NCM 17011100

álcool neutro – NCM 22071000

extrato de guaraná líquido – NCM 21011190

extrato de guaraná em pó – NCM 21011190

Obs.: O nosso fornecimento atende 100% das necessidades da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. listados em seus pedidos de compra.

2. Os itens acima relacionados, fornecidos à RECOFARMA são obtidos a partir da cana-de-açúcar (no caso do açúcar cristal e álcool neutro), integralmente de cultivo próprio numa área de canavial de aproximadamente 4100 ha ou correspondente a 41.000.000 m² e semente de guaraná (no caso de extrato de guaraná – em pó e líquido), sendo parte de cultivo próprio numa área de 400 ha ou o correspondente a 4.000.000 m² e parte comprada de terceiros, produtores rurais localizados na Amazônia Ocidental, alguns organizados em forma de cooperativas, os quais listamos abaixo:

[...]

Diante dessas informações, gizou a fiscalização que a empresa indicada pela Recofarma como sua fornecedora de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional declarou que forneceu apenas produtos industrializados – açúcar cristal, álcool neutro e extrato de guaraná. Também constatou que ao verificar as notas de vendas emitidas pela Jayoro à Recofarma, que esta empresa não adquiriu semente de guaraná, mas extrato de guaraná, não tendo havido aquisição de semente de guaraná ou qualquer outra matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. Acresce a fiscalização que as demais matérias-primas empregadas pela Recofarma em cada concentrado comercializado para a Brasal Refrigerantes S/A, conforme esclareceu aquela empresa, foram informadas no Demonstrativo de Coeficiente de Redução do Imposto de Importação – DCRE e são produtos industrializados, tais como cafeína, ácido fosfórico, ácido cítrico, cloreto de sódio, óleo de casca de laranja, entre outros.

Com base em tais elementos, arrematou a fiscalização:

Portanto, as saídas dos concentrados de bebidas não alcoólicas vendidos à empresa fiscalizada não poderiam ser objeto da isenção prevista no inciso III do art. 82 do RIPI/2002 e no inciso

III do art. 95 do RIPI/2010, visto que não foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. (sublinhei)

Conseqüentemente, a empresa fiscalizada não tem autorização legal para se apropriar de créditos de IPI, como se devidos fossem, calculados sobre a aquisição dos concentrados.

Como a empresa utilizou estes créditos indevidamente, estes valores serão glosados.

Em função dessa glosa, informa a fiscalização que não restou saldo credor acumulado em nenhum trimestre do período analisado, pelo que "os PER serão indeferidos pela Fiscalização e estes débitos lançados no RAIPI serão estornados". Feitas as glosas (anexo 1) e estornados os débitos, o agente fiscal recalculou todos os saldos de IPI do período fiscalizado (anexo 2). Informa, ao final, que foi ajustado, no demonstrativo de reconstituição do RAIPI no mês 10/2010, o valor do saldo credor do período anterior, em função da lavratura pelo Fisco do Auto de Infração constante do Processo Administrativo Fiscal nº 10166.730561/2012-40. No referido Auto de Infração, o Fisco efetuou a reconstituição da escrita fiscal do contribuinte com ajustamento do saldo credor acumulado em 09/2010 para zero.

Afrontado o lançamento, a 12ª Turma da DRJ/RPO, em 25/08/2014, julgou improcedente a impugnação (fls. 1737/1756). Não resignada, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 1774/1823), no qual articula o seguinte:

1 - A legislação do IPI impõe ao contribuinte a obrigação de lançar o imposto, e não necessariamente, recolhê-lo em espécie, pois a dedução do débito pelo crédito, que resulte na apuração de saldo credor, também equivale ao pagamento. Em consequência, entende o não recolhimento do IPI em espécie, porque efetuada a dedução com créditos, caracteriza o lançamento por homologação previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Logo, entende que decaiu o direito do Fisco lavrar o auto "para glosar o crédito de IPI e/ou exigir imposto relativos a períodos anteriores a 12/03/2009, uma vez a ciência do lançamento tenha se dado em 12/03/2014;

2 - Afirma que em todas as notas fiscais emitidas pela empresa fornecedora de concentrado (RECOFARMA), consta das mesmas "que o insumo é beneficiado pela isenção prevista no art. 6º do DL 1.435/75", base legal do art. 82, III, do RIPI/02 e art. 95, III, do RIPI/10, vigente à época dos fatos. Alega que "como essas notas fiscais são documentos idôneos e têm validade fiscal, a recorrente, na qualidade de adquirente de boa-fé, tem direito à manutenção do referido crédito de IPI". Consigna que tal fundamento, "por si só, é suficiente e bastante para cancelar integralmente o AUTO", entendendo que o art. 136 do CTN não se aplicaria ao caso porque o mesmo pressupõe infração e ela não praticara qualquer infração porque se creditou em decorrência de notas fiscais idôneas;

3 - Alega que o DL 1.435/75, regulamentado pelo Decreto 7.139/2010 (art. 4º, I, c) outorgou a SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º daquele DL, bem como para estabelecer as condições para aprovação dos referidos projetos. Tendo a Resolução da SUFRAMA nº 298/2007 analisado o processo produtivo da RECOFARMA e reconhecido e concedido o benefício fiscal, "resta inequívoco que o despacho da autoridade administrativa, suficiente a comprovar a isenção da RECOFARMA", fundada no Parecer Técnico 224/2007, citando acórdãos do CARF nesse sentido. Em síntese, entende que o Fisco "deve observar os

atos da SUFRAMA, vez que os atos administrativos, quando editados, trazem consigo a presunção de legitimidade...". Logo, conclui, "a fiscalização não tem competência para simplesmente desconsiderar o incentivo fiscal legitimamente concedido à RECOFARMA pela SUFRAMA e exigir da recorrente, adquirente de boa-fé do concentrado, o IPI abatido com o crédito do imposto", devendo questionar o incentivo perante a SUFRAMA para que cancele o benefício concedido e não desconsidere-lo;

4 - Em que pese o raciocínio até então desenvolvido, entende que o art. 6º do DL 1.435/75 "não exige que sejam utilizados direta nem exclusivamente matérias-primas extrativas e vegetais de produção regional na fabricação do insumo beneficiado", fazendo a leitura de que "a SUFRAMA, na qualidade de condutora e executora da política industrial para a região e de administradora do benefício fiscal, tem que ter a discricionariedade, para, em função da conveniência e da oportunidade, aprovar o processo produtivo básico, ou não!";

5 - Ainda que superados os argumentos antes esposados, argui que tem direito aos créditos de IPI em face da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4. Alega que a associação dos fabricantes brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), da qual se diz associada, impetrou o referido *mandamus* "objetivando que os seus associados não fossem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidentes sobre aquisições de matéria-prima, de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, e utiliza na industrialização dos seus produtos (refrigerantes), cuja saída é sujeita ao IPI", tendo transitada em julgado tal ação "em 02.12.1999, conforme agravo de instrumento 252.801-RJ, que negou provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão que concedera a segurança".

Discorre sobre os termos do decidido nesse *writ*. Confronta a decisão recorrida que afirmou que a decisão judicial não produziria efeitos contra a recorrente uma vez que não teria sido objeto daquela o reconhecimento do benefício fiscal do art. 6º do DL nº 1.435/75. Também se insurgiu com a r. decisão que entendeu que a decisão judicial não seria aplicável ao presente caso porque os refrigerantes industrializados com emprego do insumo isento não seriam objeto do referido mandado de segurança coletivo, ao fundamento de que esse ponto "não foi suscitado pela fiscalização no relatório fiscal", o que, a seu ver, caracteriza "inovação cometida pela decisão", o que, acresce, não pode ser aceito "sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte". Alega que utilizou insumo isento adquirido de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, que deu origem ao crédito escritural de IPI ora glosado, na industrialização de refrigerantes. Também entende que os efeitos do decidido naquele *mandamus*, tratando-se de mandado de segurança coletivo, também espraia seus efeitos em relação a si, pois seria aplicável a associado localizado em qualquer ponto do território nacional, mesmo que prolatada por juiz de seção judiciária do Rio de Janeiro e a recorrente estar localizada em Brasília. Acosta escólio judicial nesse sentido;

6 - Em que pese os demais argumentos expendidos, entende que teria direito aos créditos de IPI relativos à aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI com fundamento, por si só, no decidido no RE 212.484-RS, o qual teria firmado entendimento de que é assegurado ao adquirente de matéria-prima isenta oriunda de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizada na fabricação de produto cuja saída é sujeita ao IPI. Acresce que mesmo entendimento foi mantido pelo STF nos julgamentos dos RE nº 353.657 e 370.682, "em que se discutiu a questão do direito a créditos relativos à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não-tributados". Afirma, ainda, que no julgamento do RE nº 566.819-RS, em 29.09.2010, em sessão plenária, "diferenciou a hipótese de isenção subjetiva regional de IPI (hipótese aqui

discutida) da isenção objetiva, para fins de reconhecimento do respectivo crédito. Por isso, continua, o Plenário do STF reconheceu, em 22/10/2010, no RE 592.891-SP, a existência de repercussão geral da questão específica concernente ao direito de crédito de IPI relativo à aquisição de insumos beneficiados por isenção subjetiva, ou seja, oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus. Portanto, assevera, continuava prevalecendo o entendimento adotado no RE 212.484, "no sentido de que é assegurado ao adquirente desses insumos o direito ao crédito do IPI relativo à sua aquisição";

7 - Por fim, insurge-se quanto à exigência da multa, com fulcro no art. 76, II, da Lei 4.502/64, que prescreve que não serão aplicadas penalidades enquanto prevalecer entendimento de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa. Traz à colação julgados deste tribunal administrativo, "à época dos fatos geradores objeto da autuação", que, a seu juízo, "reconhecia o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI".

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, relator.

DECADÊNCIA

No que tange à decadência, a defesa argumentou que não houve recolhimento de IPI porque efetuada a dedução com créditos, o que, entende, "não descaracteriza o ato de lançamento do contribuinte com fins de IPI", o que caracterizaria o lançamento por homologação.

Equivocado tal entendimento, pois tratando-se de créditos ilegítimos, como a seguir se articula, a presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III do RIFI/2002 não pode operar, uma vez esse dispositivo regulamentar se refere expressamente a créditos admitidos pelo regulamento, *in verbis*:

"(...) Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher

Portanto, com a extração dos créditos ilegítimos da escrita do contribuinte os saldos credores passaram a ser devedores, em relação aos quais não houve recolhimento prévio ao início do procedimento de ofício. Por tal razão, a regra de contagem do prazo de decadência para o caso concreto é a prevista no art. 173, I do CTN.

Tratando-se de fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2009 e setembro de 2012, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi 01/01/2010 e o fisco poderia efetuar o lançamento até o dia 31/12/2014. Tendo a ciência do lançamento se dado em 12/03/2014, não há que falar-se em decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário.

O MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO

A defesa alegou que seu direito à isenção está amparado por decisão judicial transitada em julgado no mandado de segurança coletivo impetrado pela Associação dos Fabricantes, enquanto que a Administração.

No que diz respeito à acusação de que os concentrados foram utilizados na fabricação de produtos diferentes daqueles especificados no mandado de segurança, verifica-se que o que mudou foi a classificação fiscal dos produtos e não os produtos propriamente considerados. Vejamos.

O mandado de segurança coletivo foi proposto em 1991, na vigência da TIPI aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23/12/1988, na qual os refrigerantes produzidos pelos fabricantes se classificavam na subposição 2202.90. Os fatos geradores objeto do presente lançamento ocorreram entre outubro e dezembro de 2008, quando estava em vigor a Tabela de Incidência aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28/12/2006, por meio da qual os refrigerantes passaram a ser classificados sob na subposição 2202.10. Tratam-se dos mesmos produtos que na época do ajuizamento da ação eram classificados na subposição 2202.90 e que nas tabelas seguintes passaram a ser enquadrados na subposição 2202.10.

Sendo assim, este motivo não justifica o afastamento da decisão proferida no mandado de segurança coletivo.

Entretanto, entendo que a eficácia da decisão proferida naquela ação coletiva restringe-se aos associados localizados sob a jurisdição territorial do órgão judiciário perante o qual foi interposta.

Nas fls. 39/57, verifica-se que o objeto da ação coletiva foi o reconhecimento do direito dos associados " (...) não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria-prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 da TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI), (...)"

Mesmo assim, *ad argumentandum tantum*, o mandado de segurança coletivo foi impetrado no Rio de Janeiro, exclusivamente em face de atos que viessem a ser praticados pelo Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro. No caso concreto, é incontroverso que o contribuinte, está localizado no Município de Taguatinga/DF, sob a jurisdição de autoridade administrativa distinta da arrolada no polo passivo do mandado de segurança coletivo.

Portanto, a decisão judicial coletiva é inaplicável à recorrente, pois ela se encontra domiciliada na circunscrição fiscal da DRF - Jundiaí - SP. **A decisão proferida no mandado de segurança coletivo somente beneficia os substituídos domiciliados na circunscrição fiscal da DRF - Rio de Janeiro, pois a autoridade coatora é o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro.**

Nesse sentido, o entendimento do Ministro Gilmar Mendes ao decidir o Agravo interposto na Reclamação 7.778-1/SP, em relação à associada localizada na cidade de Ribeirão Preto - SP, cuja decisão foi publicada no DJE nº 124/11, conforme se pode verificar em consulta à página de jurisprudência do STF na internet. (https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20110629_124.pdf).

No bojo da referida decisão plenária, o Ministro Gilmar Mendes escreveu o seguinte:

"(...) No entanto, por ter sido esta ação impetrada em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, seus efeitos se restringem aos associados estabelecidos no território de competência daquela autoridade administrativa. A decisão proferida no referido agravo de instrumento não beneficia o associado ora reclamante. Este se situa no Município de Ribeirão Preto-SP, que tem, como competente para fiscalizar, seu respectivo Delegado da Receita Federal. (...)"

No que concerne à aplicabilidade do art. 2-A da Lei nº 9.494/1997 ao mandado de segurança coletivo em questão, destaca-se o seguinte excerto da referida decisão:

"(...) Registre-se, ainda, que o fato de o MSC nº 91.0047783-4 ter sido impetrado antes da mudança legislativa não tem o condão de mudar os limites territoriais da coisa julgada em sede desta demanda coletiva, isso porque a inovação legal é meramente declaratória, uma vez que os limites da decisão estão diretamente ligados à competência jurisdicional, que já era definida pela Constituição. Ademais, o trânsito em julgado da decisão proferida na ação coletiva ocorreu já sob a égide do art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997. (...)"

A defesa tentou desqualificar a decisão proferida nessa Reclamação, sob o argumento de que teria sido negado seguimento à Reclamação, pois não havia decisão do STF a ser preservada e que as referências à eficácia territorial do mandado de segurança coletivo foram feitas em caráter *obter dictum*.

Entendo, em suma, que o mandado de segurança coletivo não pode ter eficácia em todo o território nacional porque foi impetrado em face do Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro. Então é óbvio que os contribuintes que não estão localizados na circunscrição fiscal do Rio de Janeiro não podem ser beneficiados e nem prejudicados pela decisão proferida no MSC nº 91.0027783-4. Contudo, ressalte-se que a matéria veiculada no *mandamus* tem como insurgência o direito ao creditamento com base no então vigente art. 45, XXI, do RIPI, cuja matriz legal é o art. 9º do Decreto-lei 288/67 e não a legislação sobre a possibilidade de creditamento ficto do art. 6º do Decreto-lei 1.435/75, objeto da glosa em exame. Só este fato já afastaria a incidência da ação judicial nestes autos, eis que distintos os

MÉRITO

Primeiramente, registre-se que não se aplica à recorrente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pois com o julgamento do RE nº 566.819 e 398.365, este de 28/07/2015, o STF reformou seu entendimento quanto ao direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos.

Por outro lado, com o reconhecimento da repercussão geral no RE 592.891, a questão do direito ao crédito por aquisições isentas da ZFM encontra-se pendente de julgamento pelo STF, o que retira o caráter de definitividade do RE 212.484, impedindo este Colegiado de aplicar o art. 62 do RICARF, ou mesmo o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, para estender aquela interpretação ao caso concreto. A decretação da repercussão geral retira o caráter de definitividade do RE 212.484 porque o tribunal pode modificar seu entendimento.

Sendo inaplicáveis ao caso concreto as decisões judiciais proferidas no mandado de segurança coletivo e no RE 212.484, resta analisar se o contribuinte tem direito ao aproveitamento de créditos de IPI com base nas isenção concedida ao seu fornecedor em Manaus, prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

Conforme se pode verificar nas notas fiscais acostadas aos autos, a fornecedora das matérias-primas, Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., informou que os concentrados para a produção de refrigerantes eram isentos por força dos arts. 69, incisos I e II e 82, inciso III, do RIPI/2002. O que significa que o fornecedor valeu-se não só da isenção para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, mas também da isenção prevista para produtos industrializados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, que prevê expressamente o direito ao crédito ficto.

Analisando o conteúdo da Resolução CAS nº 298/2007, verifica-se que em momento algum a Suframa concedeu a isenção à recorrente, não havendo que se falar em isenção concedida em caráter individual mediante despacho (art. 179 do CTN). O que a Resolução CAS nº 298/2007 fez foi aprovar o projeto industrial de atualização da Recofarma, com base no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, para a produção de concentrado para bebidas não alcoólicas, com a finalidade de gozo dos incentivos previstos nos arts. 7º e 8º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Portanto, o objeto dessa Resolução não foi o reconhecimento do direito subjetivo às isenções mencionadas. O CAS reconheceu apenas que a empresa cumpriu os requisitos formais que a habilitam a se instalar na região para usufruir daquelas isenções, mas isso de forma alguma significa que existe um despacho administrativo que reconheceu o direito subjetivo à isenção dos produtos. Note-se que a análise da ZFM no mencionado Parecer Técnico atenta-se à importância econômica quanto aos investimentos proposto pela empresa seu processo produtivo básico, os benefícios sociais aos trabalhadores, assim como análise dos propostos reinvestimentos de lucros na região. Ou seja, sua análise, decorrente de lei, é quanto ao aspecto do potencial de geração de renda e emprego da Zona Franca, dotando-a “*de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos*” (art. 1º do DL 288/1967).

Já Resolução da SUFRAMA nada mais significa do que um ato administrativo complexo, lastreado em Parecer Técnico, que aprova um projeto industrial.

Assim, desde já afasta-se a competência daquela autarquia para conceder ou não incentivos fiscais, ou mesmo fiscalizar sua escorreita aplicação, pois estes decorrem de lei, e muito menos interpretar sua aplicação ou interpretar a legislação fiscal, na qual se inserem os incentivos fiscais *latu sensu*, matéria reservada à Administração Tributária. O texto da Resolução CAS nº 298/2007 desautoriza a alegação da recorrente no sentido de que se trata de uma isenção individual concedida por despacho (art. 179 do CTN).

A Suframa não reconheceu *a priori* o direito subjetivo à isenção, pois esse direito depende de uma conduta futura da requerente, consistente no cumprimento de requisitos legais, os quais não poderiam ser aferidos pelo CAS no momento da emissão da resolução. Assim, afasta-se a competência daquela autarquia para conceder ou não incentivos fiscais, ou mesmo fiscalizar sua escorreita aplicação, pois estes decorrem de lei, e muito menos interpretar sua aplicação ou interpretar a legislação fiscal, na qual se inserem os incentivos fiscais *latu sensu*, matéria reservada à Administração Tributária. No âmbito do IPI, a competência da Secretaria da Receita Federal encontra-se prevista no art. 91 da Lei nº 4.502/64, combinado com o art. 2º da Lei nº 11.457/2007.

Destarte, ressumbra do relatado que todos os insumos cujos créditos foram objeto de glosa originam-se da Zona Franca de Manaus. Em função disso, a saída de seus produtos industrializados são isentas. Até aí, sem problemas. Contudo, como a operação é isenta, e o princípio da não-cumulatividade tem como requisito o pagamento do IPI cobrado na operação anterior, só haverá direito ao creditamento nessas operações quando houver lei específica que assim permita esse creditamento ficto de IPI, nos termos do que dispõe o art. 150, § 6º da Constituição da República. Como esse creditamento é presumido, eis que não há cobrança de IPI na operação isenta, desvirtuando a natureza da não-cumulatividade do IPI, opera-se uma verdadeira renúncia fiscal. Decorrente dessa causa, o legislador constituinte, por meio da EC 03/1993, determinou que só pode ser veiculada “mediante lei específica”, no caso lei federal ante à competência da União para instituir o IPI. Mas tal benesse fiscal, então na qualidade de benefício fiscal autônomo, pautar-se-ia em razões de política fiscal e não no princípio da não-cumulatividade, entendimento já consolidado pelo STF.

E quanto aos fatos não há controvérsia. A Recofarma não utiliza diretamente matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional em seu processo industrial, exceto semente de guaraná na elaboração do concentrado de guaraná. Concluiu, também, que o açúcar é um produto industrializado que a Recofarma adquire da empresa Agropecuária Jayoro Ltda.

Claro está que somente há direito a crédito de insumo isento, o chamado crédito ficto, quando houver incidência das condições fáticas e jurídicas determinadas no artigo 6º, do DL 1.435/75, reproduzido no art. 82, III, do RIPI/2002.

Analisando a legislação pertinente.

O art. 6º do Decreto-lei 1.435/1975, tem a seguinte dicção:

Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA. (sublinhei)

Esse artigo vaza duas normas de incentivo fiscal e uma condição para fruição daqueles. A primeira norma estatui a isenção para produtos industrializados que sejam elaborados com matéria-prima agrícola de produção regional, que é a que interessa para a lide sob análise, por estabelecimento situados na Amazônia Ocidental. A segunda é a que estatui o crédito ficto em relação àquela isenção do parágrafo anterior. E a terceira, por fim, estabelece uma condição fática, qual seja, que o gozo dos incentivos só compreende os estabelecimentos fiscais cujos projetos industriais tenham sido aprovados pela SUFRAMA.

Portanto, restando provado à exaustão que os produtos objeto da glosa não se subsumem à hipótese do art 6º do DL 1.435/75, pois não se tratam de matérias-primas, escorreita a glosa, sendo incontroverso que a Recofarma não cumpriu nem o PPB e nem o requisito de aplicar matérias-primas agrícolas e/ou extrativa vegetal de produção regional.

Também não há que se falar em boa-fé da autuada “por atos praticados por terceiros”. A recorrente alegou que agira de boa-fé, pois tomara o crédito com base em notas fiscais idôneas, emitidas por seu fornecedor regularmente instalado na Zona Franca, tendo direito aos créditos fictos aproveitados.

Tal alegação não merece guarida, pois as notas fiscais que deram suporte ao crédito consignaram dois dispositivos legais que contemplam isenções diferentes. Um deles não dá direito ao crédito ficto por inexistência de expressa disposição legal (art. 69, II, do RIPI/2002). E o outro dispositivo foi utilizado indevidamente, pois houve descumprimento do PPB e falta de aplicação de matéria-prima vegetal de origem regional (art. 82, III, do RIPI/2002).

DA MULTA APLICADA

O argumento da impugnante consiste, em síntese, na alegação de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais teria reconhecido o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos (com benefício da isenção subjetiva), utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, em observância ao entendimento Plenário do STF no julgamento do RE 212.484/RS e que assim não caberia a aplicação de penalidade (multa de ofício), nos termos do art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/1964, que dispõe:

“Art . 76. Não serão aplicadas penalidades:

II - enquanto prevalecer o entendimento, aos que tiverem agido ou pago o

imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

...”

Ocorre que posteriormente à edição da Lei nº 4.502/1964, foi editado o Código Tributário Nacional [Lei nº 5.172, de 1966], recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, que assim dispôs no seu art. 100, incs. I e II e parágrafo único:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

...

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Ou seja, a partir da vigência do CTN, a exclusão de penalidades com fundamento em decisões do CARF, sem que o contribuinte seja parte nos processos específicos, só é possível caso exista lei atribuindo eficácia normativa às referidas decisões, o que, até o presente momento, não existe.

Nesse sentido, vale também lembrar que o Parecer Normativo Cosit nº 23/2013, mencionado no início deste Voto, já pacificou a questão ao esclarecer que os acórdãos do CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

Nada obstante, essa é a multa prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007, vazada nos seguintes termos:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

Logo, carece de fundamento a argumentação que visa afastar a aplicação de penalidade, devendo ser mantida a exigência de multa de ofício. A meu juízo, o artigo 76 da Lei 4.502 foi derogado pela nova redação do art. 80 da mesma Lei, de redação de 2007.

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, redator designado quanto à exoneração da multa de ofício.

No que concerne à exclusão da penalidade com base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, por ter o contribuinte observado as decisões administrativas da Câmara Superior de Recursos Fiscais que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos, atrevo-me a discordar dos meus pares conselheiros representantes da Fazenda Nacional.

Embora o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 realmente autorizasse a dispensa da penalidade em relação àqueles que agiram "*(...) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; (...)*", ele não mais pode ser aplicado porque encontra-se em desarmonia com o art. 100, II, do CTN, que passou a disciplinar de maneira diversa a questão relativa à dispensa ou redução de penalidades.

O art. 100, II, do CTN tratou de modo totalmente diferente a dispensa de penalidade, em razão da observância de decisões administrativas, passando a exigir que essas decisões possuam eficácia normativa, o que não ocorre com os julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A defesa alegou que o art. 97, VI, do CTN autoriza a lei a estabelecer hipóteses de dispensa ou de redução de penalidades, o que legitimaria sua pretensão em aplicar o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64.

Ora, o art. 97, VI, do CTN em nada altera a conclusão de que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. Isso porque uma lei complementar tem a função de impedir que o legislador ordinário regule certas matérias ao seu bel-prazer. Admitir que o art. 97, VI, do CTN possa permitir que uma lei ordinária disponha de forma contrária ao que está estabelecido no art. 100, II, do CTN é transformar esse dispositivo em letra morta. Dessa forma, não resta nenhuma dúvida de que o art. 100, II, do CTN subtraiu do legislador ordinário a possibilidade de dispor sobre dispensa ou redução de multas em desconformidade com o que nele está previsto.

Por tais motivos é que nos mantemos firmes na convicção de que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo ordenamento jurídico a partir do advento do CTN.

Entretanto, conforme bem apontou a defesa, os Regulamentos do IPI têm considerado que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 está vigente e eficaz, conforme se pode conferir no art. 567, II, do RIPI 2010 e também no art. 486, II do RIPI 2002.

Sendo assim, embora os regulamentos dos outros tributos não tenham contemplado a vigência do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, é fora de dúvida que tal disposição foi mantida por meio dos decretos que instituíram os regulamentos do IPI, devendo tais decretos serem observados de forma obrigatória pelo CARF, a teor do que dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Afinal de contas, este colegiado aplicou a vinculação contida no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 no julgamento dos Acórdãos 3402-002.856 e 3402-002.928, para fazer cumprir a letra dos arts. 169, II, b, e 388, ambos do RIPI/2002, a fim de condicionar o direito de crédito do IPI por devoluções e retornos à escrituração do livro modelo 3 ou do controle permanente de estoque. Igualmente, no Acórdão 3402-002.929, este colegiado fez prevalecer o disposto no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, para manter a autuação da CIDE TECNOLOGIA sobre contratos que não envolviam transferência de tecnologia.

Agora se trata de aplicar a mesma vinculação estabelecida no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 para fazer valer a letra do art. 486, II, do RIPI/2002 e do art. 567, II, do RIPI/2010, ainda que pessoalmente este relator considere que seu suporte legal não foi recepcionado pelo CTN.

Nesse passo, cumpre a este colegiado verificar se existia decisão irrecurável da CSRF reconhecendo o direito de crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos na época dos fatos geradores abrangidos por este processo.

Em pesquisa na página de jurisprudência do CARF na internet constatei que no Acórdão CSRF/02-1.212, de 11/11/2002, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu o direito ao crédito ficto com base na extensão administrativa dos efeitos do RE 212.484 a um caso concreto semelhante ao ora analisado, ou seja, crédito ficto de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas produzidas na Zona Franca de Manaus (DL nº 288/67).

Naqueles tempos, a CSRF, por maioria de votos, realmente estendia os efeitos do RE 212.484 a todos os contribuintes para reconhecer o direito de crédito sobre aquisição de qualquer insumo isento. Esse reconhecimento ocorria de forma ampla, tanto para insumos adquiridos da ZFM, quanto para qualquer outro insumo produzido em qualquer ponto do território nacional.

No que concerne ao direito ao crédito ficto pela aquisição de insumos em geral, a partir de 2008 houve alteração no entendimento da CSRF, cessando a prolação de acórdãos que reconheciam esse direito com base na extensão administrativa dos efeitos do RE 212.484, conforme se pode comprovar pelo exame dos seguintes julgados: CSRF/02-02.979, de 29/01/2008; CSRF/02-03.029, de 05/05/2008; CSRF/02-03.071, de 05/05/2008 e CSRF/02-03.585, de 25/11/2008; 9303-01.274 e 9303-00.854, ambos de 2010; 9303-001.617, 9303-001.612, e 9303-001.448, todos de 2011; e 9303-002.188, de 2013.

No que tange ao caso específico do crédito ficto sobre matérias-primas isentas originárias da Zona Franca de Manaus, a CSRF somente alterou seu entendimento no Acórdão nº 9303-003.293, de 24 de março de 2015, que foi proferido especificamente em relação à isenção concedida para empresa localizada na Zona Franca.

Desse modo, se entre novembro de 2002 e março de 2015 vigeu o entendimento estampado no Acórdão CSRF/02-01.212, de 11/11/2002, no sentido de que os contribuintes poderiam tomar o crédito ficto de IPI com base na interpretação contida no RE 212.484, então deve ser aplicada a restrição à imposição de penalidades previstas nos arts. 567, II, do RIPI 2010 e art. 486, II do RIPI 2002, *in verbis*:

"(...) Não serão aplicadas penalidades:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/05/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 1

1/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 10/05/2016 por JORGE OLMIRO LOCK FREIR

E, Assinado digitalmente em 10/05/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 11/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I- omissis...

II- aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, II);

(...)"

Considerando que no caso concreto o período abrangido pelo auto de infração está compreendido entre novembro de 2002 e fevereiro de 2015, atrevo-me a divergir do ilustre relator, para votar no sentido de excluir a multa de ofício, pois mesmo que se considere ineficaz o art. 76, II da Lei nº 4.502/64, este colegiado está vinculado ao disposto no art. 468, II, do RIPI/2002 e no art. 567, II, do RIPI 2010 por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Antonio Carlos Atulim

Declaração de Voto

Declaração de voto da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

1. DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO A FAVOR DO CONTRIBUINTE

Inicialmente, é preciso esclarecer que, pelas notas fiscais juntadas aos autos, constato que fornecedora dos insumos, informava nas notas fiscais de saída que os concentrados para a produção de refrigerantes eram isentos do IPI por força dos artigos 69, incisos I e II e 82, inciso III do RIPI/2002. Isto significa que a Recofarma (fornecedor das mercadorias ao Contribuinte) usufruiu tanto da isenção para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (artigo 9º do Decreto-Lei nº 288/67), quanto da isenção prevista para produtos industrializados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75).

Tendo isto em vista, antes de adentrar na discussão sobre o cumprimento ou descumprimento do regime jurídico de exoneração tributária e o consequente direito ao crédito de IPI ora sob análise (artigo 6º do Decreto-lei n. 1.435/75), cumpre avaliar a existência ou não de coisa julgada em favor do contribuinte. Isto porque no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, que o Contribuinte alega fundar seu direito, buscava-se a tutela judicial para garantir o crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos estampada no artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, haja vista que, para esta específica isenção, a legislação tributária não outorga o respectivo direito à escrituração de crédito do IPI.

Sobre o Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, entende o Contribuinte que possui coisa julgada em seu favor, à medida que esta ação foi impetrada pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola (AFBCC), como substituta processual de seus associados. A seu turno a Fazenda Pública alega que a coisa julgada não beneficia o Contribuinte. Isto porque a ação foi manejada no Rio de Janeiro, tendo sido elencada como autoridade coatora o Delegado da Receita Federal daquela jurisdição. Assim, a coisa julgada ali formada não alcançaria o Contribuinte, cujo domicílio fiscal está sob a jurisdição do Delegado da Receita Federal de outro estado brasileiro, responsável pela lavratura do auto de infração ora sob análise.

A discussão acerca dos efeitos do julgamento do citado Mandado de Segurança Coletivo com relação às empresas associadas à AFBCC não é nova no CARF.

Em julgamentos de casos semelhantes, este Conselho vem afastando a autoridade da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, cuja decisão favorável aos contribuintes transitou em julgado em 02/12/1999, depois de negado o Agravo de Instrumento interposto no bojo do Recurso Extraordinário manejado pela União (e.g. Processo n. 10950.000026/201052, Acórdão n. 3403003.323, de 15 de outubro de 2014; e Processo n. 15956.720043/201316, Acórdão n. 3403003.491, de 27 de janeiro de 2015). Pautam este entendimento no fato de o Supremo Tribunal Federal (“STF”), quando da análise da Reclamação 7.778-1/SP (apresentada por Associado da AFBCC), julgada em 30/04/2014, ter decidido pela restrição territorial dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4 à jurisdição do órgão prolator, vale dizer, o Rio de Janeiro. Veja-se a ementa da Reclamação:

*Agravo regimental em reclamação. 2. **Ação coletiva.** Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. **Art. 16 da Lei n. 7.347/1985.** 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. **Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial.** 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifei)*

Destaco abaixo trecho do voto do Ministro Relator, Gilmar Mendes Ferreira, no qual encontramos a razão que levou ao julgamento neste sentido:

Ocorre que o art. 2º-A da Lei 9.494 aduz expressamente que “ a sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator”. Assim, o limite da territorialidade pretende demarcar a área de produção dos efeitos da sentença, tomando em consideração o território dentro do qual o juiz tem competência para processamento e julgamento dos feitos. (grifei)

Todavia, ousou, com a devida vênia, discordar do julgamento proferido pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, razão pela qual entendo que esta decisão não merece guarida do CARF.

Efetivamente, o julgamento da Reclamação n. 7.778-1/SP recaiu em uma “vala comum” a qual não pertence, culminando em decisão totalmente dissociada do direito processual aplicável aos mandados de segurança coletivos de matéria tributária, bem como do caso concreto levado à apreciação do STF, e que agora merece uma análise mais cuidadosa deste Conselho.

Neste sentido, vale salientar que, em consulta sobre o andamento processual da Reclamação n. 7.778 (apresentada por Companhia de Bebidas Ipiranga, associada que fora substituída pela AFBCC no Mandado de segurança Coletivo n. 91.0047783-4) no sítio eletrônico do STF, constata-se que foram opostos embargos de declaração ainda pendentes de julgamento. Assim, a decisão ainda não é final.

Dito isto, passo à demonstração dos sucessivos equívocos que são cometidos ao se afastar a autoridade da coisa julgada formada no Mandado de segurança Coletivo n. 91.0047783-4 dos membros da AFBCC.

1.1. Mandado de segurança coletivo como meio de tutela de direitos individuais homogêneos em contraposição aos instrumentos de tutela dos interesses transindividuais em juízo

Desde já adianto que a confusão iniciada no julgamento da Reclamação n. 7.778-1, que vem reverberando nos julgamentos do CARF, consiste em tratar o mandado de segurança coletivo (regulado pela Lei do Mandado de Segurança) como se fosse uma ação coletiva que visa provimento jurisdicional acerca de direitos transindividuais (ou coletivos em sentido lato).

Tal confusão torna-se especialmente grave pois acarreta na indevida aplicação das regras que disciplinam a coisa julgada formada nas ações coletivas aos mandados de segurança coletivos sobre matéria tributária, o que não se coaduna com o **direito** que cada uma desses instrumentos processuais visa tutelar, tampouco com a **disciplina jurídica** expressamente posta pelo ordenamento pátrio para cada uma dessas ações.

O problema processual é de fato delicado, merecendo detida explanação.

1.1.1. Dos diferentes direitos tutelado nas Ações Coletivas e nos Mandados de Segurança Coletivos, acarretando em diferentes regimes jurídicos aplicáveis

Não se deve confundir “direito coletivo” (= gênero do qual fazem partes as espécies *direito coletivo em sentido estrito* e *direito difuso*) com “defesa coletiva de direitos” (= defesa por meio de ações coletivas de *direito individual homogêneo*).¹

A mais abalizada doutrina sobre a matéria aponta que foi com o advento do Código de Defesa do Consumidor que insurgiu o errôneo e problemático tratamento dos direitos “individuais homogêneos” como espécie dos “direitos coletivos ou difusos”,

acarretando na utilização equivocada de instrumentos processuais específicos para uma ou outra situação.² Tal equívoco, de aplicação de regime jurídico incorreto ao mandados de segurança coletivo, como já aventado alhures, é exatamente o que aconteceu no julgamento da Reclamação n. 7.778-1.

Simplificando a classificação pincelada acima, temos que os *direitos coletivos* são direitos sem titular individualmente determinado e materialmente indivisíveis (e.g. meio ambiente, direito do consumidor, patrimônio histórico, cultural, etc). Os *direitos individuais e homogêneos* são totalmente distintos. Sobre sua conceituação, peço licença para fazer uso das palavras de Teori Zavaski,³ que sintetiza o espinhoso assunto de forma didática:

A expressão 'direito individuais homogêneos' foi cunhada, em nosso direito positivo, pelo Código de Defesa do Consumidor – CDC (Lei 8.078/90), para designar um conjunto de direitos subjetivos 'de origem comum' (art. 81, parágrafo único, III), que em razão de sua homogeneidade, podem ser tutelados por 'ações coletivas' (...). Não se trata, já se viu, de um novo direito material, mas simplesmente de uma nova expressão para classificar certos direitos subjetivo individuais, aqueles mesmo aos quais se refere o CPC no art. 46, ou seja, direitos que 'derivarem do mesmo fundamento de fato ou de direito' (inciso II) ou que tenham entre si relação de afinidade 'por um ponto comum de fato ou de direito'. (...)

Trata-se de direitos originados da incidência de um mesmo conjunto normativo sobre uma situação fática idêntica ou assemelhada. (grifei)

O mesmo jurista, destaca então que o sistema processual brasileiro separou o tratamento desses direitos (*direitos coletivos x direitos individuais homogêneos*) em traçou dois subsistemas distintos: *i*) o subsistema dos *instrumentos de tutela dos direitos coletivos* (ações civis públicas e ação popular), *ii*) subsistema processual dos *instrumentos para tutelar coletivamente os direitos subjetivos individuais homogêneos* (ações civis coletivas, nas quais se inclui o mandado de segurança coletivo).⁴

Sendo diferentes os regimes jurídicos citados acima, igualmente diversa é a forma com que o direito processual trata a coisa julgada formada em *ação de tutela de direito coletivo* da coisa julgada formada em *ação coletiva de tutela de direito individual*, como pormenorizadamente destacado no tópico abaixo:

1.1.2. Da impropriedade de aplicação das normas relativas à coisa julgada das ações coletivas ao Mandado de segurança Coletivo sobre matéria tributária

Nas ações coletivas (*instrumentos de tutela dos direitos coletivos*) de modo geral (ação civil pública e ação popular), os colegitimados ativos da ação (Ministério Público, associações, etc) não são os titulares de *interesses coletivos* (direitos difusos ou direitos

² ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, p. 33.

³ ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, pp. 145 e 146.

⁴ ZAVASCKI, Teori Albino. Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, p. 49.

coletivos em sentido estrito). Os titulares destes direitos são, isto sim, as pessoas, determinados grupos sociais, ou a sociedade como um todo, que compartilham esses direitos. Os primeiros substituem os segundos ao apresentarem as ações judiciais, conforme previsão legal. Vê-se que os interesses em jogo nestas ações excedem o âmbito estritamente pessoal, porém não caracterizam propriamente o interesse público.⁵

Em função destas características, na tutela coletiva (*instrumentos de tutela dos direitos coletivos*) é necessário que a imutabilidade da sentença proferida pelo Poder Judiciário ultrapasse os limites das partes que compuseram o processo, ou seja, a coisa julgada nas ações coletivas é *erga omnes* ou *ultra partes* (e.g. artigo 103 do CDC).⁶ Afinal, o direito é de uma determinada coletividade, devendo a toda ela surtir efeito a decisão.

Neste contexto é que se insere o art. 16 da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985 (Lei da Ação Civil Pública), cuja redação original segue transcrita a seguir:

Art. 16. A sentença civil fará coisa julgada erga omnes, exceto se a ação for julgada improcedente por deficiência de provas, hipótese em que qualquer legitimado poderá intentar outra ação com idêntico fundamento, valendo-se de nova prova (grifei)

Este dispositivo, contudo, teve sua redação alterada pela Lei n. 9.494/1997 passando a ter a seguinte forma:

Art. 16. A sentença civil fará coisa julgada erga omnes, nos limites da competência territorial do órgão prolator, exceto se o pedido for julgado improcedente por insuficiência de provas, hipótese em que qualquer legitimado poderá intentar outra ação com idêntico fundamento, valendo-se de nova prova. (grifei)

Além de modificar a redação do artigo 16 da Lei da Ação Civil Pública, a Lei n. 9.494/1997 trouxe nova regra às *ações coletivas*, em seu artigo 2º-A – que é o fundamento da decisão do STF na Reclamação n. 7778-1, e, portanto, o cerne da presente controvérsia -, *in verbis*:

Art. 2o-A. A sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator. (grifei)

Constata-se de pronto que este dispositivo veio disciplinar o “problema” relativo ao efeito *erga omnes* das sentenças prolatadas em ações para tutela de interesses coletivos (ação popular e ação civil pública), nas quais a eficácia subjetiva da coisa julgada não

⁵ MAZZILLI, Hugo Nigro. A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo. São Paulo, Saraiva, 2012, 25ª ed, p. 50.

⁶ Art. 103. Nas ações coletivas de que trata este código, a sentença fará coisa julgada:

I - erga omnes, exceto se o pedido for julgado improcedente por insuficiência de provas, hipótese em que qualquer legitimado poderá intentar outra ação, com idêntico fundamento valendo-se de nova prova, na hipótese do inciso I do parágrafo único do art. 81;

II - ultra partes, mas limitadamente ao grupo, categoria ou classe, salvo improcedência por insuficiência de provas, nos termos do inciso anterior, quando se tratar da hipótese prevista no inciso II do parágrafo único do art. 81;

III - erga omnes, apenas no caso de procedência do pedido, para beneficiar todas as vítimas e seus sucessores, na hipótese do inciso III do parágrafo único do art. 81.

se limita às partes que compõe o processo, diferentemente do que ocorre com as ações individuais.

Recorde-se que a ação civil pública também pode ser promovida por entidades associativas, porém, quando transitada em julgado, a coisa julgada material ali formada possuía efeitos *erga omnes* antes da alteração promovida pelo artigo 2º-A da Lei n. 9.494/97, acima transcrito. Com a nova redação, o efeito *erga omnes* ficou restrito aos substituídos localizados na jurisdição territorial em que foi prolatada a decisão.

Diante destes dispositivos, o STF, ao se deparar com a Reclamação n. 7.778-1, a qual, recorde-se, foi apresentada por um dos membros da Associação que impetrou o *mandamus*, uma vez que fora autuado pela Receita Federal de Ribeirão Preto mesmo possuindo a coisa julgada formada no MSC n. 91.0047783-4, aplicou-os ao caso, decretando ser impossível a utilização da autoridade da coisa julgada pela empresa reclamante, por estar fora da competência territorial do órgão prolator da decisão.

Pergunta-se: está correto tal entendimento?

Entendo que não. Por dois motivos, tratados nos itens seguintes.

1.1.2.1. O MSC n. 91.0047783-4 cuida de direito individual homogêneo, específico e restrito aos membros da AFBCC, que vem sendo requerido pelas partes do processo, e não por terceiros

Como esclarecido nos itens anteriores, não se deve pensar que os mandados de segurança coletivo são invariavelmente manejados para tutelar *direitos coletivos* (transindividuais). Não. Em regra, os mandados de segurança coletivos são utilizados processualmente para resguardar direito líquido e certo individual homogêneo de um grupo, com base no artigo 5º, inciso LXX da Constituição.⁷

Em matéria tributária tal situação é hialina, uma vez que os temas tributários poucas vezes serão enquadrados nos direitos coletivos em sentido estrito, e simplesmente não se enquadram entre os direitos difusos jamais, como observa Cleide Previtalli Cais:⁸

Por sua própria natureza, caracterizados pela indivisibilidade, indeterminação de indivíduos e indisponibilidade, os direitos difusos jamais compreenderão temas tributários, marcados pela

⁷ Não se está aqui a olvidar que é possível que determinada classe de indivíduos bata às portas do Judiciário não por meio de uma ação civil pública, ação popular, etc, mas sim por meio de mandado de segurança coletivo (artigo 5º, incisos LXIX e LXX da Constituição Federal), por substituição processual, sendo representados por sua associação. Teori Zavaski, em sua obra “Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos” dá o exemplo de uma associação que, em nome de seus associados (e.g. engenheiros), impetra mandado de segurança coletivo contra a ilegítima exclusão dos membros da classe de determinado edital de concurso público.

Temos aí exemplo de mandado de segurança coletivo como ferramenta para tutela de direito transindividual, prevista no artigo 21, parágrafo único, inciso I da Lei n. 12.016/2009, que alargou a regra do artigo 5º, LXX da Constituição. Contudo, tal situação é exceção, e não a regra. A regra é que mandados de segurança coletivos sejam manejados para fazer valer “direitos individuais e homogêneos”, como visto acima. (Processo Coletivo: tutela de Direitos Coletivos e Tutela Coletiva de Direitos, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, 5ª ed, p. 194).

⁸ CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, 6ª ed, p. 359

divisibilidade, identificação do titular e disponibilidade, uma vez que são dotados de cunho eminentemente patrimonial.

Desse modo, quando estamos diante de mandado de segurança coletivo sobre matéria tributária, normalmente encontraremos um conjunto de indivíduos (pessoas físicas ou jurídicas), que, por meio de associação, levam ao Poder Judiciário questões fiscais que lhe são comuns em razão de suas atividades, exatamente como ocorreu no MSC n. 91.0047783-4. Ou seja, os contribuintes, buscam a tutela coletiva de seus direitos (e não tutela de direito coletivo),⁹ que são individuais homogêneos e, por isso, o direito processual permite que sejam resolvidos pelo Poder Judiciário em uma única ação, o mandado de segurança coletivo.

Nesse sentido a Lei do Mandado de Segurança (Lei n. 12.016/2009), que não era vigente quando sobreveio a sentença do MSC n. 91.0047783-4, mas que nada mais fez do que esclarecer os procedimentos que vinham sendo adotados pelos jurisdicionados, pela doutrina e pela jurisprudência, já que a antiga Lei do MS (Lei n. 1.533/1951) não disciplinava o mandado de segurança coletivo, estabelece que:

Art. 21. O mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por partido político com representação no Congresso Nacional, na defesa de seus interesses legítimos relativos a seus integrantes ou à finalidade partidária, ou por organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há, pelo menos, 1 (um) ano, em defesa de direitos líquidos e certos da totalidade, ou de parte, dos seus membros ou associados, na forma dos seus estatutos e desde que pertinentes às suas finalidades, dispensada, para tanto, autorização especial.

Parágrafo único. Os direitos protegidos pelo mandado de segurança coletivo podem ser:

I - coletivos, assim entendidos, para efeito desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo ou categoria de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica básica;

II - individuais homogêneos, assim entendidos, para efeito desta Lei, os decorrentes de origem comum e da atividade ou situação específica da totalidade ou de parte dos associados ou membros do impetrante.

Art. 22. No mandado de segurança coletivo, a sentença fará coisa julgada limitadamente aos membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante. (grifei)

Nota-se que o artigo 22, que trata da coisa julgada no mandado de segurança coletivo, dispõe que a imutabilidade da sentença abarca todos os substituídos pela associação impetrante. Tal regra se dirige às duas hipóteses de MSC do artigo 21: aquele que resguarda direitos coletivos, e aquele que resguarda direitos individuais homogêneos.

Ocorre que os direitos individuais homogêneos, conforme exposto no item 1.1.1., nada mais são do que os direitos individuais que estamos acostumados, cuja disciplina consta do CPC. A única diferença é que, por terem origem comum, podem ser resolvidos numa só ação coletiva, como o MSC. Assim, o manejo do MSC para tutela dos direitos individuais homogêneos não pretende, em momento algum, qualquer expansão dos efeitos da decisão para terceiros (*ultra partes*). Nestes tipos de MSC os membros da associação são por ela substituídos, mas os direitos ali pleiteados são próprios dos seus membros (artigo 6º do CPC).¹⁰

Por essas razões, não se poderia nem mesmo cogitar da aplicação do regime jurídico das ações que tutelam direitos coletivos para o presente caso (artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997). Afinal no mandado de segurança coletivo, que visa tutelar direitos individuais homogêneos, a coisa julgada formada necessariamente se restringe aos membros do grupo ou categoria substituídos pela impetrante (legitimado ativo da ação). Pela letra do artigo 22, é evidente que "a coisa julgada, uma vez formada, restrinja-se aos membros do grupo ou categoria substituídos pela impetrante; por definição, os direitos daquela tipologia pertencem a pessoas determinadas ou determináveis."¹¹ Ou seja, não é necessária a preocupação em se reduzir eventual efeito *erga omnes* do julgamento, pois ele simplesmente não existe nestes casos. Não se confunde tal situação, com direitos coletivos, de maior amplitude e que possuem destinatário indeterminados, aos quais sim aplicável a regra do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997, em instrumentos como a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico, como claramente coloca a Lei n. 7.347, de 24 de julho de 1985.

A permissão judicial para a escrituração de crédito de IPI decorrente de aquisição de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus é o direito individual homogêneo pleiteado pela AFBCC em nome de seus membros, que só a eles se aplica, nos termos do artigo 22 da Lei 12.016/2009. A decisão que formou a coisa julgada no MSC n. 91.0047783-4 tem, portanto, força de lei entre as partes, vale dizer, entre a União e os membros da AFBCC, que foram por ela representados.

In casu, o Contribuinte, por estar legalmente representada pela AFBCC para a impetração do MSC n. 91.0047783-4, transitado em julgado em favor da Impetrante, está abarcado pela coisa julgada. Lembre-se que não se trata de empresa terceira, que não fez parte da ação, e que procura indevidamente se beneficiar de suposto "efeitos *erga omnes*, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva" (Reclamação n. 7.778-1), como precipitadamente considerou o STF. Mesmo porque não há efeito *erga omnes* nesse caso, como amplamente tratado acima. Desse modo, a questão do *efeito erga omnes*, e sua consequente restrição pelo artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997, é totalmente alheia aos mandados de segurança coletivos sobre matéria tributária em que se discutem direitos individuais homogêneos, restringindo-se tão somente às ações nas quais são tutelados direitos coletivos (transindividuais), que nem de perto tangenciam o MSC n. 91.0047783-4.

1.1.2.2. Mesmo que o MSC n. 91.0047783-4 tivesse por escopo tutelar direito transindividual, o artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997 não se aplica aos mandados de segurança coletivos

¹⁰ Art. 6º Ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei.

¹¹ BUENO, Cássio Scarpinella. A Nova Lei do Mandado de Segurança. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 133.

1/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 10/05/2016 por JORGE OLMIRO LOCK FREIR

E, Assinado digitalmente em 10/05/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 11/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cumpra ainda assinalar que, mesmo se não tivessem sido despendidas todas as linhas acima para comprovar que o Contribuinte está legitimamente abarcado pela coisa julgada formada no MSC n. 91.0047783-4 (mandado de segurança coletivo sobre matéria tributária, para tutela de direito individual homogêneo e cuja sentença não acarreta em efeitos *erga omnes*, tanto pela dicção da lei como pelo pedido do *writ*, formulado estritamente para beneficiar os membros da AFBCC, de modo que o artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997 é totalmente estranho à questão), ainda assim restaria equivocada o entendimento constante da Reclamação n. 7.778-1.

Efetivamente, também nos casos em que o mandado de segurança coletivo é utilizado para tutelar direitos coletivos em sentido estrito (artigo 21, parágrafo único, inciso I da Lei n. 12.016/2009) - o que não é o caso, repita-se -, não é válida a aplicação do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997, de modo a restringir a coisa julgada aos “substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator”.

É o que ensina a doutrina do Direito Processual Tributário, da qual destaco a lição de James Marins:¹²

“A Lei n. 12.016/2009 – acertadamente – estabeleceu a eficácia da coisa julgada diferente do mandado de segurança coletivo em relação às demais ações coletivas, conforme se depreende da redação dada ao artigo 22, caput, do referido diploma legal.”
(grifei)

Cássio Scarpinella Bueno,¹³ ao abordar especificamente o tema, leciona que mesmo anteriormente à publicação da nova lei do mandado de segurança (Lei n. 12.016/2009), tanto a doutrina como a jurisprudência eram uníssonas sobre a inaplicabilidade do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997 ao mandado de segurança coletivo, *in verbis*:

*Sobre regras restritivas, cabe lembrar do **caput do art. 2º-A da Lei n. 9.494/1997**, fruto da Medida Provisória n. 2.180-35/2001, segundo a qual “a sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator”.*

O dispositivo, já ensinavam doutrina e jurisprudência, não deveria ser aplicado no mandado de segurança coletivo. O silêncio da nova lei, no particular, deve ser entendido como consciente (e correto) afastamento daquela disciplina. Para estar sujeito à coisa julgada que se forma no mandado de segurança coletivo, basta que o indivíduo tenha sido devidamente substituído pelo impetrante, sendo indiferente, para tanto, o momento em que se verificou o elo associativo, que, de resto, pode até não existir tendo em conta as exigências feitas pela Lei n. 12.016/2009 e, superiormente, pela Constituição Federal, para reconhecer àqueles entes legitimidade ativa para agir em juízo. (grifei)

¹² MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial. Dialética, São Paulo: 5ª edição, p. 623.

¹³ BUENO, Cássio Scarpinella. A Nova Lei do Mandado de Segurança. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 136.

Ratificando este entendimento, peço vênia para mais uma vez fazer uso das lições de Teori Zavaski:¹⁴

No mandado de segurança coletivo a eficácia subjetiva está, portanto vinculada à representatividade do impetrante, sem limites de natureza territorial. É diferente o que ocorre nas ações coletivas em geral, em que há também o limite territorial estabelecido no art. 2º-A e seu parágrafo da Lei n. 9.494/1997. (...)

Não há como justificar a aplicação destes limites e exigências restritivas ao mandado de segurança coletivo, que, como garantia constitucional fundamental que é, deve ter sua eficácia potencializada em grau máximo. As eventuais limitações que possa merecer, que não decorram expressa ou implicitamente da própria Constituição, supõem fundamento razoável e previsão específica em lei. Não se concebendo razão plausível da extensão da exigência do mandado de segurança coletivo, nem havendo menção expressa nesse sentido no art. 2º-A, é de se entender que suas disposições não lhe são aplicáveis. (grifei)

Portanto, ainda que este Colegiado entendesse que o direito tutelado no MSC 91.0047783-4 é direito coletivo, e não direito individual homogêneo, por se tratar de instrumento processual com disciplina jurídica própria, além de possuir *status* de garantia constitucional, não pode prevalecer o entendimento de que se aplicaria a limitação territorial do artigo 2º-A da Lei n. 9.494/1997. Por essa razão, muito embora o Contribuinte esteja fora da competência territorial do órgão prolator da decisão (Rio de Janeiro), não se pode afastar a coisa julgada ali formada em relação a eles.

1.3. Da questão da autoridade coatora

Cumprido, por fim, analisar o argumento do Contribuinte no sentido de que a AFBCC teria elencado autoridade coatora no MSC n. 91.0047783-4 (Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro) que não abrange a autoridade que teve a competência para o lançamento tributário em questão, vale dizer, o Delegado da Receita Federal do Distrito Federal (local de Domicílio do Contribuinte, associada à AFBCC). Desta feita, legítima seria a lavratura do auto de infração.

Pois bem. Ressalto que na petição inicial do MSC n. 91.0047783-4 há tópico dedicado exclusivamente a questão da utilização do mandado de segurança coletivo. Ali está ressaltado pela Impetrante (AFBCC) que, no momento da propositura do *writ* não havia lei disciplinando este remédio constitucional em seu caráter coletivo, mas tão somente o mandado de segurança individual (Lei n. 1.533/1951). Ademais, resta esclarecido que o objetivo da AFBCC foi insurgir-se, em nome de seus membros, contra eminente ato coator de qualquer um dos delegados da receita federal do domicílio de qualquer dos associados, uma vez que o objeto da ação é um tributo federal (IPI) recolhido pelas empresas associadas espalhadas pelo Brasil. Inclusive, no pedido do *mandamus*, a Impetrante requer que seja dada ciência da decisão aos Delegados da Receita Federal com jurisdição sobre os Associados. Tudo isso de acordo com o fato de que a União Federal que é a legitimada passiva da ação, e o foro do Rio de Janeiro foi escolhido, colocando-se o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro como autoridade

coatora, tão somente porque ali estava situada a Associação, substituta processual dos seus associados.

Não poderia ter andado melhor, em termos processuais, a AFBCC. Inclusive, nas decisões judiciais que integram o processo nunca foi contestada a exatidão do procedimento adotado pela AFBCC. Seja em primeira, seja em segunda instância, o processo correu normalmente, sem que os magistrados apontassem qualquer problema formal no *writ*.

A autoridade coatora, devemos lembrar, é mero representante funcional do poder público que presta informações e determina a competência para a impetração do mandado de segurança. Destarte, a autoridade coatora não se confunde com a parte do Mandado de Segurança, como ensina Rodolfo Mancuso.¹⁵

Autoridade, para fins de mandado de segurança, é o agente público investido de poder de decisão e, certa escala hierárquica, que, nessa qualidade: praticou a omissão; ordenou e/ou executou o ato guerreado.

Como bem se sabe, a coisa julgada tem força de lei entre as partes que compuseram a lide. Assim, a coisa julgada oriunda da sentença do mandado de segurança coletivo atingirá a Impetrante (resvalando no direito daqueles que substitui - artigo 22 da Lei n, 12.016) e a Impetrada, que é, como visto nos trechos acima destacados, a pessoa jurídica de direito público que compõe o polo passivo, e não a autoridade coatora, como pretende a Fazenda Nacional.

No âmbito da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o Ministro Teori Albino Zavascki, proferiu julgamento categórico sobre o tema, afirmando que:

Parte passiva no mandado de segurança é a pessoa jurídica de direito público a que se vincula a autoridade apontada como coatora. Os efeitos da sentença se operam em relação à pessoa jurídica de direito público, e não à autoridade” (STJ, REsp 750693/GO, DJ 5.9.2005, p. 308) (grifei)

Não foi de outra forma que o Supremo Tribunal Federal, por julgamento unânime do seu plenário, enfrentou a questão, como podemos constatar da ementa da decisão proferida no Ag. Reg. em Mandado de Segurança 26.662/DF:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM MANDADO DE SEGURANÇA. LITISPENDÊNCIA. PLURARIDADE DE IMPETRADOS. MESMA PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO NO PÓLO PASSIVO DAS AÇÕES. IDENTIDADE DE PEDIDOS QUANTO À MATÉRIA SUSCEPTÍVEL DE EXAME PELA VIA MANDAMENTAL. EXTINÇÃO DO PROCESSO. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. 1. A existência de diferentes impetrados não afasta a identidade de partes se as autoridades são vinculadas a uma mesma pessoa jurídica de direito público. 2. Há litispendência, e não continência, se a diferença entre os objetos das ações mandamentais é matéria insusceptível de

¹⁵ MANCUSO, Rodolfo. Sobre a identificação da autoridade coatora e a impetração contra a lei em tese nos mandados de segurança. Revista de Processo, n. 44, p. 69-84, ano 11, São Paulo: RT, out./dez., 1986, p. 74.

exame por meio de mandado de segurança. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

Nesta oportunidade, para avaliar problema específico de litispendência entre ações, o Ministro Relator do caso, Ayres Britto, consignou que:

Muito bem. Feita a radiografia das ações, verifica-se a identidade de partes, pois o impetrante é o mesmo e a União está no polo passivo, com legitimidade para recorrer e contrarrazoar. Isso porque as autoridades coatoras são vinculadas à mesma pessoa jurídica de direito público, que é a verdadeira parte, não cabendo a elas senão o dever de prestar informações.

No mesmo sentido destaca-se ainda o voto do Ministro Cesar Peluso no julgamento do Ag. Reg. no Agravo de Instrumento n. 431.264-4

E a razão óbvia era e é porque parte passiva legítima ad causam, no mandado de segurança, não é nem pode ser a autoridade a que, nos termos da lei, se requisitam as informações, enquanto suposto autor da omissão ou do ato impugnado, senão a pessoa jurídica a cujos quadros pertença, na condição de única destinatária dos efeitos jurídicos da sentença mandamental. (...)

Transpostas essas premissas à espécie, vê-se logo que não pode reputar-se parte passiva legítima na ação de mandado de segurança, a autoridade a que se atribui a prática do ato supostamente lesivo a direito líquido e certo, pela razão brevíssima de que não é destinatário teórico dos efeitos da sentença definitiva.

Portanto, os efeitos da sentença, bem como a sua imutabilidade (coisa julgada) do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, que visava garantir direito individual homogêneo, abrangem a União e os membros da AFBCC, e não o Delegado da Receita Federal deste ou daquele estado e os membros da AFBCC. Ademais, o Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro foi devidamente listado pela AFBCC como autoridade coatora, uma vez que neste estado encontrava-se situada a Associação, que substituía seus membros, com a finalidade de prestar informações, como destacado acima. Cumpru-se o artigo 2º da Lei n. 1533/1951, a lei do mandado de segurança então vigente, que em seu artigo 2º colocava: "considerar-se-á federal a autoridade coatora se as conseqüências de ordem patrimonial do ato contra o qual se requer o mandado houverem de ser suportadas pela união federal ou pelas entidades autárquicas federais."

Não se pode deixar de notar que, caso prevalecesse o argumento levantado pela Fazenda Nacional, ou o entendimento do STF exposto na Reclamação n. 7.778-1, concluiríamos que inexistente a possibilidade de utilização do mandado de segurança coletivo para questões de tributação federal, o que certamente não é verdade, e corrobora a carência de lógica da alegação da Autoridade Fiscal. E pior, caso prevalecesse tal argumento da Fazenda Nacional, forçosamente estaríamos afastando a autoridade da coisa julgada que paira entre a União e os membros da AFBCC, sem qualquer razão jurídica para tanto, incidindo assim tanto em desrespeito à Constituição (artigo 5º, inciso XXXVI, Constituição) quanto à lei.

2. CONCLUSÃO

Por conseguinte, entendo que não resta outro caminho a este Conselho se não reconhecer o direito do Contribuinte, nos exatos moldes da decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, que garantiu o direito comum a todos os membros da Associação ao creditamento de IPI, e que agora deve ser viabilizado.

Nesse sentido, voto pelo provimento do recurso voluntário.

Thais De Laurentiis Galkowicz